

17 Winstbelasting binnen de fiscale eenheid

Joop Witjes

17.1 Inleiding

De fiscale comptabiliteit staat momenteel sterk in de belangstelling. We hoeven hierbij maar te denken aan initiatieven van het Ministerie van Financiën op dit terrein, zoals het zogenoemde Samenvaalproject, horizontaal toezicht en de verkorte winstaangifte. De fiscale comptabiliteit heeft mijn belangstelling, een belangstelling die ik deel met Hans Kuijl. Bij de keuze van het onderwerp voor deze bijdrage heb ik mij hierdoor laten inspireren.

Tot op heden is in de literatuur in bescheiden mate aandacht besteed aan de verwerking van winstbelasting binnen de fiscale eenheid¹. Enerzijds begrijpelijk, omdat, ongeacht de wijze van verrekening van de winstbelasting aan de deelnemers aan de fiscale eenheid, de geconsolideerde jaarrekening in alle gevallen leidt tot een identieke opstelling. Anderzijds mag niet uit het oog worden verloren, dat de respectievelijke afzonderlijke jaarrekeningen van de deelnemers aan de fiscale eenheid bij de verschillende wijzen van verrekening van de winstbelasting grote verschillen kunnen laten zien, waarbij de balansen en winst- en verliesrekeningen niet in alle gevallen het inzicht tonen dat op grond van Richtlijn voor de jaarverslaggeving (Richtlijn) 272 Belastingen naar de winst mag worden verwacht. Dit kan belangrijke gevolgen hebben als, om welke reden dan ook, deelnemers aan de fiscale eenheid tussentijds de deelname aan de fiscale eenheid (moeten) beëindigen².

De vraag dient zich aan of de Raad voor de Jaarverslaggeving (RJ) met Richtlijn 272.803 met betrekking tot de verrekening van winstbelasting binnen de fiscale eenheid niet *te veel* ruimte laat, waardoor het met Richtlijn 272 beoogde inzicht geweld kan worden aangedaan. Ter beantwoording van deze vraag wordt in paragraaf 17.2 de bestaande regelgeving met betrekking tot verrekening van winstbelasting met de deelnemers aan de fiscale eenheid behandeld. In paragraaf 17.3 wordt ingegaan op de verhouding tussen de consolidatiekring en de fiscale eenheid en de gevolgen van de verrekening van winstbelasting voor de respectievelijke afzonderlijke winst- en verliesrekeningen van de deelnemers aan de fiscale eenheid. In paragraaf 17.4 volgt een evaluatie van de varianten voor verrekening van winstbelasting binnen de fiscale eenheid. Nadat in paragraaf 17.5 aandacht is besteed aan de verliesverrekening binnen de fiscale eenheid, worden in paragraaf 17.6 aanbevelingen gedaan om te komen tot een beperking van het aantal toegestane varianten bij verrekening van winstbelasting binnen de fiscale eenheid.

17.2 Regelgeving

De RJ staat bij de verwerking van winstbelasting in de jaarrekening vier methoden toe voor de verrekening van winstbelasting met de deelnemers aan de fiscale eenheid. Opmerkelijk hierbij is, dat waar de RJ voor de enkelvoudige jaarrekening gedetailleerd voorschrijft hoe met de verwerking van winstbelasting in de balans, winst- en verliesrekening en in de toelichting dient te worden omgegaan, ten aanzien van de afzonderlijke jaarrekeningen van de deelnemers aan een fiscale eenheid de regie uit handen wordt gegeven.

¹ In volgorde van publicatie hebben in de vorige eeuw Tempelaars, van Utteren, van der Wel en van Hoepen aan dit onderwerp aandacht besteed.

² Deelname aan de fiscale eenheid is immers vrijwillig, op verzoek van de betrokken rechtspersonen, maar ook bij faillissement zal de betrokken rechtspersoon een vennootschappelijke jaarrekening moeten kunnen overleggen die het juiste inzicht niet in de weg staat.

In Richtlijn 272.803 worden vier mogelijkheden onderscheiden:

- I- de situatie waarbij het hoofd van de fiscale eenheid de volledige belastinglast of -bate van de fiscale eenheid verantwoordt. De belastinglast of -bate wordt in dit geval niet verrekend met de gevoegde dochters, wat uit de toelichting op de jaarrekening van de dochters dient te blijken;
- II- de belastinglast of -bate wordt met de gevoegde dochters verrekend op basis van hun vennootschappelijke resultaten. Hierbij wordt in de winst- en verliesrekening van de dochters wel een belastinglast of -bate opgenomen, maar op de balans van de dochters komen géén latenties voor;
- III- de belastinglast of -bate wordt met de gevoegde dochters verrekend op basis van hun fiscale resultaten met inachtneming van een toerekening van de voordelen van de fiscale eenheid aan een of meer deelnemers aan de fiscale eenheid. Waar nodig wordt er enkelvoudig een voorziening latente belastingen opgenomen, waarvan uit de toelichting moet blijken, dat het een voorziening jegens de moeder betreft;
- IV- de moedermaatschappij verrekent de belastinglast of -bate met de dochtermaatschappijen als waren deze zelfstandig belastingplichtig. Moeder treedt jegens de dochters op als 'fiscus'. Ook hierbij dient waar nodig bij de dochters enkelvoudig een voorziening voor belastinglatenties jegens de moeder te worden opgenomen.

In het vervolg van deze bijdrage zal blijken dat de afzonderlijke winst- en verliesrekeningen en balansen van de deelnemers aan de fiscale eenheid niet bij alle genoemde varianten tot het gewenste inzicht leiden.

17.3 De verhouding tussen de consolidatiekring en de fiscale eenheid

De consolidatiekring kan voor wat betreft de omvang volledig overeenstemmen met de fiscale eenheid. Ook al voldoen rechtspersonen aan alle voorwaarden voor deelname aan een fiscale eenheid, dan nog is het voorstelbaar dat de consolidatiekring en fiscale eenheid niet samenvallen, als gevolg van de keuzevrijheid van rechtspersonen met betrekking tot deelname aan een fiscale eenheid. De volgende mogelijkheden worden onderscheiden:

- A. De consolidatiekring valt samen met de fiscale eenheid:
 - 1. De consolidatiekring en fiscale eenheid zijn congruent
 - 2. De consolidatiekring bestaat uit twee of meer fiscale eenheden, waarbij alle deelnemers aan de fiscale eenheden deel uitmaken van de (enige) consolidatiekring
 - 3. De fiscale eenheid bestaat uit twee of meer consolidatiekringen, waarbij alle groepsmaatschappijen deel uitmaken van de (enige) fiscale eenheid.
- B. De consolidatiekring is uitgebreider dan de fiscale eenheid
- C. De consolidatiekring is beperkter dan de fiscale eenheid.

Bestaat er congruentie³ tussen consolidatiekring en fiscale eenheid, dan blijven de problemen bij de verrekening van winstbelasting beperkt tot het maken van een keuze uit het al of niet doorberekenen van deze winstbelasting met de betrokken deelnemers aan de fiscale eenheid en, indien wordt gekozen voor verrekening, uit de *wijze waarop* deze verrekening plaatsvindt.

³ Van congruentie is sprake indien respectievelijk qua omvang en aantal deelnemers aan de consolidatiekring en de fiscale eenheid het aantal consolidatiekringen en het aantal fiscale eenheden volledig met elkaar overeenstemmen.

Anders wordt het indien er geen congruentie bestaat⁴. Hierbij kan, naast de genoemde keuzemogelijkheden, het probleem ontstaan, dat de te betalen of te vorderen vennootschapsbelasting met betrekking tot de fiscale eenheid wordt opgenomen in de jaarrekening van het hoofd van een beperktere of uitgebreidere consolidatiekring. Zowel bij congruentie als bij het ontbreken daarvan kunnen latenties, afhankelijk van de gekozen variant, bij het hoofd van de fiscale eenheid worden opgenomen, terwijl de oorzaak van deze latenties bij de overige deelnemers kan zijn gelegen. In die situatie is toelichting in de jaarrekening hieromtrent op zijn plaats. Bovendien kunnen resultaten uit deelnemingen als gevolg van de gekozen wijze van verrekening van winstbelasting bij de moedermaatschappij gelijktijdig zowel vóór als ná winstbelasting worden verantwoord.

Ter illustratie volgt een voorbeeld waarbij wordt ingegaan op de verwerking van winstbelasting met het al of niet verrekenen van de winstbelasting met de deelnemers aan de fiscale eenheid in alle genoemde situaties. Om hierbij de gedachte te kunnen bepalen wordt gebruik gemaakt van de winst- en verliesrekeningen van een moedermaatschappij (M) met drie 100% (klein)dochters (A, B en C)⁵.

Uitgangspunt zijn de winst- en verliesrekeningen vóór verwerking van de winstbelasting. Bij de beoordeling van de varianten voor verrekening van winstbelasting binnen de fiscale eenheid wordt, overeenkomstig Richtlijn 272, ervan uitgegaan dat een winst- en verliesrekening een belastinglast of –bate dient te tonen die mag worden verwacht op basis van het behaalde (eigen) resultaat vóór belastingen waarbij rekening wordt gehouden met eventuele overige tijdelijke verschillen. Om te voorkomen dat aanvullende toelichting in de jaarrekening van het groepshoofd noodzakelijk wordt, genieten bovendien die varianten de voorkeur waarbij latente belastingen worden opgenomen op de balans van de rechtspersoon waar ook de oorzaak voor het ontstaan van de latentie is gelegen.

De respectievelijke winst- en verliesrekeningen vóór belastingen luiden als volgt⁶:

WV-rekening M				WV-rekening A				WV-rekening B				WV-rekening C			
KV	80,0	OV	200,0	KV	55,0	OV	115,0	KV	75,0	OV	100,0	KV	40,0	OV	100,0
		RD	60,0					KST	45,0			KST	40,0		
WS	180,0			WS	60,0			WS	-20,0			WS	20,0		
	260,0		260,0		115,0		115,0		100,0		100,0		100,0		100,0

Bij de verwerking van de winstbelasting dient rekening te worden gehouden met verschillen tussen de vennootschappelijke en de fiscale jaarrekening:

- dochter A heeft fiscaal een lagere kostprijs verkopen van 20 als gevolg van belastbare tijdelijke verschillen
- dochter A heeft goederen geleverd aan dochter C met een opbrengst van 15 en een kostprijs van 5, terwijl de desbetreffende goederen zich op balansdatum nog bij dochter C op voorraad bevinden
- dochter C kent fiscaal een bijtelling van 4 als gevolg van een overig tijdelijk verschil.

⁴ Ook kan sprake zijn van situaties waarbij de consolidatiekring en de fiscale eenheid, zoals in noot 3 beschreven, overeenstemmen, waarbij echter, of de fiscale eenheid uit twee of meer fiscale eenheden bestaat (meerdere subsystemen), dan wel de consolidatiekring uit twee of meer subsystemen bestaat terwijl de fiscale eenheid niet is opgesplitst.

⁵ Afhankelijk van de situatie kunnen dochters B en C afwijkende rollen vervullen.

⁶ De betekenis van de in de winst- en verliesrekeningen gebruikte afkortingen luidt als volgt:

KV: Kostprijs verkopen OV: Opbrengst verkopen VPB: Vennootschapsbelasting

RD: Resultaat deelnemingen WS: Winstsaldo KST: Kosten

NB: Afhankelijk van de situatie kan het winstsaldo (WS) zowel vóór als ná belastingen zijn opgenomen.

Er hebben geen dividenduitkeringen plaatsgevonden, waardoor fiscaal geen resultaten uit deelnemingen voorkomen⁷. Carry back en carry forward zijn van kracht en worden waar mogelijk toegepast. Voor alle ondernemingen geldt hetzelfde fiscale regime, waarbij wordt uitgegaan van een tarief voor de vennootschapsbelasting van 25%.

In de paragrafen 17.3.1, 17.3.2 en 17.3.3 worden de relaties tussen de in het voorbeeld voorkomende ondernemingen beschreven, zowel voor zover de consolidatiekring overeenstemt met de fiscale eenheid, als in de situatie waarin consolidatiekring en fiscale eenheid niet overeenstemmen. Hierbij wordt verwezen naar de respectievelijke uitwerkingen in de bijlage. In paragraaf 17.4 worden de varianten geëvalueerd.

17.3.1 De consolidatiekring komt overeen met de fiscale eenheid (A)

(A.1) De consolidatiekring en fiscale eenheid zijn congruent

In deze situatie maken de moedermaatschappij (M) met haar dochters A, B en C zowel deel uit van de (enige) consolidatiekring als van de (enige) fiscale eenheid.

De verrekening van de winstbelasting geeft bij deze veronderstelling de volgende winst- en verliesrekeningen, waarbij de toegevoegde Romeinse cijfers (I, II, III en IV) corresponderen met de in paragraaf 17.2 opgenomen varianten voor verrekening van winstbelasting:

A, 1, I: Het hoofd van de fiscale eenheid verantwoordt de volledige belastinglast of –bate (I)

WV- rekening M				WV-rekening A				WV- rekening B				WV- rekening C			
KV	80,0	OV	200,0	KV	55,0	OV	115,0	KV	75,0	OV	100,0	KV	40,0	OV	100,0
								KST	45,0			KST	40,0		
VPB	46,0	RD	60,0					WS	-20,0			WS	20,0		
WS	134,0			WS	60,0										
	260,0		260,0		115,0		115,0		100,0		100,0		100,0		100,0

Berekening van de belastinglast (M): 25% van de vennootschappelijke resultaten van 180 (M, A, B, C) aangevuld met het overig tijdelijke verschil van 4 (C) = 46. Resultaten uit deelnemingen worden bij M als resultaten vóór belastingen opgenomen. De belastinglast van de consolidatiekring bedraagt 46.

A, 1, II, III, IV: Verrekening van de winstbelasting op basis van de vennootschappelijke resultaten van de gevoegde dochters (II); Op basis van de fiscale resultaten van de gevoegde dochters (III); Verrekening van de winstbelasting alsof dochters zelfstandig belastingplichtig zijn (IV)

WV- rekening M				WV-rekening A				WV- rekening B				WV- rekening C			
KV	80,0	OV	200,0	KV	55,0	OV	115,0	KV	75,0	OV	100,0	KV	40,0	OV	100,0
								KST	45,0			KST	40,0		
VPB	30,0	RD	44,0	VPB	15,0			VPB	-5,0			VPB	6,0		
WS	134,0			WS	45,0			WS	-15,0			WS	14,0		
	244,0		244,0		115,0		115,0		100,0		100,0		100,0		100,0

Berekening van de belastinglast (M): 25% van het eigen resultaat 120 = 30. Resultaten uit deelnemingen worden bij M als resultaten ná belastingen opgenomen.

⁷ Fiscale resultaten uit deelnemingen hebben geen invloed op de belastingdruk in het voorbeeld. In het voorbeeld bestaat er bij de Moedermaatschappij een permanent verschil in de winstreconciliatie van -60. Dividenduitkeringen door de dochtermaatschappijen verminderen dit permanente verschil, maar vullen het permanente verschil weer aan tot -60 met de deelnemingsvrijstelling.

Berekening van de belastinglast (A): 25% van het eigen resultaat $60 = 15$.

Berekening van de belastinglast (B): 25% van het eigen resultaat $-20 = -5$.

Berekening van de belastinglast (C): 25% van 20 het eigen resultaat aangevuld met het overig tijdelijke verschil van $4 = 6$.

De belastinglast van de consolidatiekring bedraagt 46.

(A.2) De consolidatiekring bestaat uit meer dan één fiscale eenheid, waarbij alle deelnemers aan de fiscale eenheden deel uitmaken van de (enige) consolidatiekring

De consolidatiekring bestaat uit de moedermaatschappij met haar dochters A en C en kleindochter B. De moedermaatschappij (M) vormt nu met dochter A een fiscale eenheid, evenals dochter C met kleindochter B.

De eenvoudige winst- en verliesrekeningen vóór verwerking van winstbelasting geven het volgende beeld:

WV-rekening M				WV-rekening A				WV-rekening B				WV-rekening C			
KV	80,0	OV	200,0	KV	55,0	OV	115,0	KV	75,0	OV	100,0	KV	40,0	OV	100,0
		RD	60,0					KST	45,0			KST	40,0		
WS	180,0			WS	60,0			WS	-20,0			WS	0,0	RD	-20,0
	260,0		260,0		115,0		115,0		100,0		100,0		80,0		80,0

De verrekening van de winstbelasting geeft bij deze veronderstellingen de volgende winst- en verliesrekeningen:

A, 2, I: Het hoofd van de fiscale eenheid verantwoordt de volledige belastinglast of -bate (I)

WV-rekening M				WV-rekening A				WV-rekening B				WV-rekening C			
KV	80,0	OV	200,0	KV	55,0	OV	115,0	KV	75,0	OV	100,0	KV	40,0	OV	100,0
		RD	59,0					KST	45,0			KST	40,0		
VPB	45,0			WS	60,0			WS	-20,0			VPB	1,0	RD	-20,0
WS	134,0				115,0		115,0		100,0		100,0	WS	-1,0		80,0
	259,0		259,0										80,0		80,0

Berekening van de belastinglast (M): 25% van de vennootschappelijke resultaten van 180 (M, A) = 45. Resultaten uit deelnemingen worden bij M gelijktijdig zowel vóór als ná belastingen opgenomen.

Berekening van de belastinglast (C): 25% van de vennootschappelijke resultaten 0 (C, B) aangevuld met het overig tijdelijke verschil van 4 (C) = 1. Resultaten uit deelnemingen worden bij C vóór belastingen opgenomen.

De belastinglast van de consolidatiekring bedraagt 46.

A, 2, II, III, IV: Verrekening van de winstbelasting op basis van de vennootschappelijke resultaten van de gevoegde dochters (II); Op basis van de fiscale resultaten van de gevoegde dochters (III); Verrekening van de winstbelasting alsof dochters zelfstandig belastingplichtig zijn (IV)

WV-rekening M				WV-rekening A				WV-rekening B				WV-rekening C			
KV	80,0	OV	200,0	KV	55,0	OV	115,0	KV	75,0	OV	100,0	KV	40,0	OV	100,0
		RD	44,0					KST	45,0			KST	40,0		
VPB	30,0			VPB	15,0			VPB	-5,0			VPB	6,0	RD	-15,0
WS	134,0			WS	45,0			WS	-15,0			WS	-1,0		
	244,0		244,0		115,0		115,0		100,0		100,0		85,0		85,0

Berekening van de belastinglast (M): 25% van het eigen resultaat $120 = 30$. Resultaten uit deelnemingen worden bij M opgenomen ná belastingen ($45 - 1 = 44$).

Berekening van de belastinglast (A): 25% van het eigen resultaat $60 = 15$.

Berekening van de belastinglast (B): 25% van het eigen resultaat $-20 = -5$.

Berekening van de belastinglast (C): 25% van 20 het eigen resultaat aangevuld met het overig tijdelijke verschil van 4 = 6. Resultaten uit deelnemingen worden bij C opgenomen ná belastingen (-15).

De belastinglast van de consolidatiekring is 46.

(A.3) *De fiscale eenheid bestaat uit meer dan één consolidatiekring, waarbij alle groepsmaatschappijen deel uitmaken van die (enige) fiscale eenheid*

De fiscale eenheid bestaat nu uit ondernemingen die afkomstig zijn uit twee consolidatiekringen. De eerste consolidatiekring bestaat uit de moedermaatschappij met dochter A, de tweede consolidatiekring bestaat uit C, als hoofd van de consolidatiekring met dochter B.

De enkelvoudige winst- en verliesrekeningen vóór verwerking van de winstbelasting geven het zelfde beeld als de hiervoor getoonde winst- en verliesrekeningen onder paragraaf 17.3.1 (A2).

De verrekening van de winstbelasting geeft bij deze veronderstelling de volgende winst- en verliesrekeningen:

A, 3, I: Het hoofd van de fiscale eenheid verantwoordt de volledige belastinglast of -bete (I). In deze situatie wordt de belastinglast per consolidatiekring opgenomen (zie ook paragraaf 17.3.1 (A.3))

WV-rekening M				WV-rekening A				WV-rekening B				WV-rekening C			
KV	80,0	OV	200,0	KV	55,0	OV	115,0	KV	75,0	OV	100,0	KV	40,0	OV	100,0
								KST	45,0			KST	40,0		
VPB	45,0	RD	60,0					WS	-20,0			VPB	1,0	RD	-20,0
WS	135,0			WS	60,0							WS	-1,0		
	260,0		260,0		115,0		115,0		100,0		100,0		80,0		80,0

Berekening van de belastinglast (M): 25% van de vennootschappelijke resultaten van 180 (M, A) = 45. Resultaten uit deelnemingen worden bij M als resultaten vóór belastingen opgenomen.

Berekening van de belastinglast (C): 25% van de vennootschappelijke resultaten 0 (C, B) aangevuld met het overig tijdelijke verschil van 4 (C) = 1. Resultaten uit deelnemingen worden bij C als resultaten vóór belastingen opgenomen.

De belastinglast van de twee consolidatiekringen gezamenlijk bedraagt $45 + 1 = 46$.

A, 3, II, III, IV: Verrekening van de winstbelasting op basis van de vennootschappelijke resultaten van de gevoegde dochters (II); Op basis van de fiscale resultaten van de gevoegde dochters (III); Verrekening van de winstbelasting alsof dochters zelfstandig belastingplichtig zijn (IV)

WV-rekening M				WV-rekening A				WV-rekening B				WV-rekening C			
KV	80,0	OV	200,0	KV	55,0	OV	115,0	KV	75,0	OV	100,0	KV	40,0	OV	100,0
								KST	45,0			KST	40,0		
VPB	30,0	RD	45,0	VPB	15,0			VPB	-5,0			VPB	6,0	RD	-15,0
WS	135,0			WS	45,0			WS	-15,0			WS	-1,0		
	245,0		245,0		115,0		115,0		100,0		100,0		85,0		85,0

Berekening van de belastinglast (M): 25% van het eigen resultaat $120 = 30$. Resultaten uit deelnemingen worden bij M als resultaten ná belastingen opgenomen.

Berekening van de belastinglast (A): 25% van het eigen resultaat $60 = 15$.

Berekening van de belastinglast (B): 25% van het eigen resultaat $-20 = -5$.

Berekening van de belastinglast (C): 25% van 20 het eigen resultaat aangevuld met het overig tijdelijke verschil van 4 = 6. Resultaten uit deelnemingen worden bij C als resultaten ná belastingen opgenomen.

De belastinglast van de twee consolidatiekringen gezamenlijk bedraagt $45 + 1 = 46$.

Naar mijn mening is het in deze situatie niet mogelijk dat het hoofd van de fiscale eenheid de volledige belastinglast of -bate van de fiscale eenheid verantwoordt (A,3,I). De fiscale eenheid bestaat immers uit twee consolidatiekringen die elk afzonderlijk tot publicatie van de jaarrekening gehouden zijn. Zou het hoofd van de fiscale eenheid de volledige belastinglast of -bate verantwoorden, dan zou de consolidatiekring waar het hoofd van de fiscale eenheid geen deel van uitmaakt geen belastinglast of -bate in de (geconsolideerde) jaarrekening opnemen.

17.3.2 De consolidatiekring is uitgebreider dan de fiscale eenheid (B)

Indien niet alle deelnemers aan de consolidatiekring deel uit maken van de fiscale eenheid, wordt voor het verwerken van de belastinglast en de analyse van het al of niet verrekenen van de winstbelasting met de deelnemers aan de fiscale eenheid het voorbeeld als volgt aangepast.

De moedermaatschappij (M) en de dochters A, B en C vormen de consolidatiekring en met uitzondering van dochter C een fiscale eenheid. De winst- en verliesrekeningen vóór verwerking van de winstbelasting geven hetzelfde beeld als in paragraaf 17.3 (A.1). Binnen de consolidatiekring vindt wél eliminatie plaats van ongerealiseerde intercompanywinst, binnen de fiscale eenheid niet. Dochter C maakt immers geen deel uit van de fiscale eenheid. De verrekening van de winstbelasting geven bij deze veronderstellingen de volgende winst- en verliesrekeningen:

B, I: Het hoofd van de fiscale eenheid verantwoordt de volledige belastinglast of -bate (I)

WV-rekening M				WV-rekening A				WV-rekening B				WV-rekening C			
KV	80,0	OV	200,0	KV	55,0	OV	115,0	KV	75,0	OV	100,0	KV	40,0	OV	100,0
								KST	45,0			KST	40,0		
VPB	40,0	RD	54,0									VPB	6,0		
WS	134,0			WS	60,0			WS	-20,0			WS	14,0		
	254,0		254,0		115,0		115,0		100,0		100,0		100,0		100,0

Berekening van de belastinglast (M): 25% van de vennootschappelijke resultaten 160 (M, A,B) = 40. Resultaten uit deelnemingen worden bij M gelijktijdig als resultaten vóór en ná belastingen opgenomen.

Berekening van de belastinglast (C): 25% van het eigen resultaat 20 aangevuld met het overig tijdelijke verschil van 4 (C) = 6. De belastinglast van de consolidatiekring bedraagt 46.

B, II, III, IV: Verrekening van de winstbelasting op basis van de vennootschappelijke resultaten van de gevoegde dochters (II); Op basis van de fiscale resultaten van de gevoegde dochters (III); Verrekening van de winstbelasting alsof dochters zelfstandig belastingplichtig zijn (IV)

WV- rekening M				WV-rekening A				WV- rekening B				WV- rekening C			
KV	80,0	OV	200,0	KV	55,0	OV	115,0	KV	75,0	OV	100,0	KV	40,0	OV	100,0
								KST	45,0			KST	40,0		
VPB	30,0	RD	44,0	VPB	15,0			VPB	-5,0			VPB	6,0		
WS	134,0			WS	45,0			WS	-15,0			WS	14,0		
	244,0		244,0		115,0		115,0		100,0		100,0		100,0		100,0

Berekening van de belastinglast (M): 25% van het eigen resultaat $120 = 30$. Resultaten uit deelnemingen worden bij M als resultaten ná belastingen opgenomen.

Berekening van de belastinglast (A): 25% van het eigen resultaat $60 = 15$.

Berekening van de belastinglast (B): 25% van het eigen resultaat $-20 = -5$.

Berekening van de belastinglast (C): 25% van 20 het eigen resultaat aangevuld met het overig tijdelijke verschil van $4 = 6$. Resultaten uit deelnemingen worden bij C als resultaten ná belastingen opgenomen.

De belastinglast van de consolidatiekring bedraagt 46.

17.3.3 De consolidatiekring is beperkter dan de fiscale eenheid (C)

Deze situatie doet zich onder andere voor, indien de moedermaatschappij (M) met de dochterondernemingen A en B een consolidatiekring vormt, terwijl vennootschap C geen deel uitmaakt van de groep. De fiscale eenheid wordt nu gevormd door de moedermaatschappij (M) met zowel vennootschap A, B als C. De winst- en verliesrekeningen vóór verwerking van de winstbelasting tonen hetzelfde beeld als in paragraaf 17.3 (A.1).

De door dochter A op C behaalde winst is in deze situatie geen ongerealiseerde intercompanywinst en behoeft niet te worden geëlimineerd. Dochter C maakt immers geen deel uit van de consolidatiekring. De verrekening van de winstbelasting geeft bij deze veronderstellingen de volgende winst- en verliesrekeningen:

C, I: Het hoofd van de fiscale eenheid verantwoordt de volledige belastinglast of –bate (I)

WV- rekening M				WV-rekening A				WV- rekening B				WV- rekening C			
KV	80,0	OV	200,0	KV	55,0	OV	115,0	KV	75,0	OV	100,0	KV	40,0	OV	100,0
								KST	45,0			KST	40,0		
VPB	46,0	RD	60,0												
WS	134,0			WS	60,0			WS	-20,0			WS	20,0		
	260,0		260,0		115,0		115,0		100,0		100,0		100,0		100,0

Berekening van de belastinglast (M): 25% van de vennootschappelijke resultaten van 180 (M, A, B, C) aangevuld met het overig tijdelijke verschil van $4 (C) = 46$. Resultaten uit deelnemingen worden bij M als resultaten vóór belastingen opgenomen. De belastinglast van de consolidatiekring bedraagt 46.

C, II, III, IV: Verrekening van de winstbelasting op basis van de vennootschappelijke resultaten van de gevoegde dochters (II); Op basis van de fiscale resultaten van de gevoegde dochters (III); Verrekening van de winstbelasting alsof dochters zelfstandig belastingplichtig zijn (IV)

WV- rekening M				WV-rekening A				WV- rekening B				WV- rekening C			
KV	80,0	OV	200,0	KV	55,0	OV	115,0	KV	75,0	OV	100,0	KV	75,0	OV	100,0
								KST	45,0			KST	5,0		
VPB	30,0	RD	44,0	VPB	15,0			VPB	-5,0			VPB	6,0		
WS	134,0			WS	45,0			WS	-15,0			WS	14,0		
	244,0		244,0		115,0		115,0		100,0		100,0		100,0		100,0

Berekening van de belastinglast (M): 25% van het eigen resultaat $120 = 30$. Resultaten uit deelnemingen worden bij M als resultaten ná belastingen opgenomen.

Berekening van de belastinglast (A): 25% van het eigen resultaat $60 = 15$.

Berekening van de belastinglast (B): 25% van het eigen resultaat $-20 = -5$.

Berekening van de belastinglast (C): 25% van 20 het eigen resultaat aangevuld met het overig tijdelijke verschil van $4 = 6$. Resultaten uit deelnemingen worden bij C als resultaten ná belastingen opgenomen.

De belastinglast van de consolidatiekring bedraagt 46.

17.4 Evaluatie van de varianten voor doorbelasting van winstbelasting binnen de fiscale eenheid

Bij het niet verrekenen van winstbelasting met de deelnemers aan de fiscale eenheid waarbij de moedermaatschappij(en) de volledige belastinglast of -bate van de groep verantwoord(t)(en) (variant I in paragraaf 17.2), tonen de winst- en verliesrekeningen in alle besproken situaties een belastingdruk die niet is gebaseerd op de, met eventuele overige tijdelijke verschillen gecorrigeerde, vennootschappelijke resultaten. Bestaat de consolidatiekring uit twee fiscale eenheden (zoals in paragraaf 17.3.1 (A2)), dan neemt de moedermaatschappij in haar enkelvoudige winst- en verliesrekening slechts de belastinglast of -bate op van de fiscale eenheid bestaande uit moeder en dochter A. Het eventuele resultaat van dochter C (inclusief het resultaat van kleindochter B) wordt door de moeder als resultaat na belastingen opgenomen⁸, als gevolg waarvan op de winst- en verliesrekening van de moedermaatschappij gelijktijdig resultaten uit deelnemingen zowel vóór als ná belastingen kunnen voorkomen.

Is de consolidatiekring uitgebreider dan de fiscale eenheid (paragraaf 17.3.2), dan worden de resultaten uit deelnemingen bij de moedermaatschappij vóór belastingen opgenomen waar het gaat om deelnemers aan de fiscale eenheid en ná belastingen voor de overige deelnemingen. In de situatie dat de consolidatiekring beperkter is dan de fiscale eenheid (paragraaf 17.3.3) worden de resultaten uit deelnemingen bij variant I bij de moedermaatschappij vóór belastingen opgenomen.

Teneinde het inzicht te verruimen schrijft de RJ in deze situaties voor, om in de winst- en verliesrekening van de moedermaatschappij de belastinglast toe te rekenen aan haar eigen activiteiten en aan de activiteiten van de dochters⁹.

Bij de varianten II, III en IV komen de in de bijlage opgenomen winst- en verliesrekeningen in alle situaties overeen. Alle winst- en verliesrekeningen tonen bij deze varianten een belastinglast of -bate die is gebaseerd op het (eigen) resultaat van de betreffende onderneming. De resultaten uit deelnemingen worden bij de varianten II, III en IV ná belastingen opgenomen. Worden ook de balanssen van de ondernemingen in de evaluatie betrokken, dan blijkt dat bij variant II de latente belastingschuld als gevolg van het belastbare tijdelijke verschil niet bij dochter A, maar bij het hoofd van de groep op de balans verschijnt. De oorzaak voor de latentie is evenwel bij dochter A gelegen. Bij de varianten III en IV wordt de latente belastingschuld wel bij dochter A verantwoord. Deze varianten genieten dan ook de voorkeur.

De wijze van verrekening van winstbelasting binnen de fiscale eenheid is, in tegenstelling tot bij de afzonderlijke winst- en verliesrekeningen, niet van invloed op het samenstellen van de

⁸ In het uitgewerkte voorbeeld ontbreekt het resultaat ná belastingen van dochter C bij de moeder omdat dit resultaat nihil is.

⁹ Richtlijn 272.805.

geconsolideerde winst- en verliesrekening. Opmerkelijk is dit niet, omdat bij consolidatie de mogelijke verschillen als gevolg van de wijze van verrekening van winstbelasting door eliminatie worden opgeheven.

Is de consolidatiekring beperkter dan de fiscale eenheid (C), dan kunnen resultaten van deelnemingen die niet in de consolidatie zijn betrokken, in de geconsolideerde winst- en verliesrekening ná belastingen zijn opgenomen.

17.5 Verliesverrekening bij de fiscale eenheid

De fiscale wetgeving biedt ondernemingen de mogelijkheid geleden verliezen te verrekenen met in het vorige boekjaar behaalde winsten (achterwaartse verliesverrekening of carry back). Voor zover geen gebruik kan worden gemaakt van de carry back bestaat de mogelijkheid fiscale verliezen te verrekenen met toekomstige winsten (voorwaartse verliesverrekening of carry forward)¹⁰. Daarnaast bestaat de mogelijkheid binnen een fiscale eenheid verliezen horizontaal te compenseren. De fiscale eenheid wordt voor de vennootschapsbelasting aangeslagen op basis van het gevoegde resultaat, waarbij een fiscaal verlies van een deelnemer aan de fiscale eenheid horizontaal wordt verrekend met positieve resultaten van de overige deelnemers. Een interessant vraagstuk dat bij verliesverrekening wordt opgeroepen is de toerekening van de belastingbaten binnen de fiscale eenheid. Van Hoepen (1993, p. 331) stelt zich op het standpunt, dat de verdeling van de belastingbaten over de deelnemers aan de fiscale eenheid bij verliescompensatie een kip-of-ei vraagstuk is.

“Men kan zich op het standpunt stellen dat het voordeel van verliescompensatie wordt veroorzaakt door:

- het verlies van de verlieslijdende deelnemer(s)*
- de winst van de winstgevende deelnemer(s)*
- het feit dat de moedermaatschappij als (nagenoeg) 100% aandeelhouder de fiscale eenheid heeft tot stand gebracht.”*

Dit kip-of-ei vraagstuk kan naar mijn mening worden voorkomen door elke deelnemer aan de fiscale eenheid een belastinglast of –baten te laten verantwoorden die is gebaseerd op haar (eigen) vennootschappelijke resultaat. Dit zou inhouden, dat het voordeel als gevolg van verliesverrekening wordt toegerekend aan de verlieslijdende deelnemer(s). Hierbij wordt ervan uitgegaan dat de verlieslijdende deelnemer zelfstandig in staat is (of zal zijn) zijn verlies te compenseren. Horizontale verliescompensatie binnen de fiscale eenheid in een eerder stadium dan het zelfstandig verrekenen van het verlies door de verlieslijdende deelnemer, leidt in deze opvatting slechts tot een rentevoordeel voor de (overige) deelnemers. Een bijkomend voordeel bij deze verwerking is, dat de schijn van paulianeus handelen wordt voorkomen.

17.6 Aanbevelingen

In deze bijdrage is nagegaan of de wijze van verrekening van winstbelasting met de deelnemers aan de fiscale eenheid, zoals in Richtlijn 272.803 is opgenomen, beperkingen oplevert voor de informatieverschaffing ten aanzien van de belastingdruk en de eventuele latente belastingen. Dit is onderzocht bij:

- een voor, wat betreft de omvang, volledige overeenstemming tussen consolidatiekring en fiscale eenheid (paragraaf 17.3.1)

¹⁰ De carry forward is sinds 1 januari 2007 beperkt tot 9 jaar.

- een consolidatiekring die uitgebreider is dan de fiscale eenheid (paragraaf 17.3.2) en
- een consolidatiekring die beperkter is dan de fiscale eenheid (paragraaf 17.3.3).

Daartoe is een voorbeeld uitgewerkt waarvan de gegevens en uitgangspunten in paragraaf 17.3 zijn opgenomen. Uit het voorbeeld blijken twee wijzen van verrekening van winstbelasting met de deelnemers aan de fiscale eenheid geen beperkingen op te leveren ten aanzien van de informatieverschaffing. Dit is het geval bij een verrekening op basis van de fiscale resultaten (III) en bij een verrekening waarbij de moedermaatschappij de winstbelasting met de dochtermaatschappijen verrekent als waren zij zelfstandig belastingplichtig (IV). Wordt de winstbelasting met de deelnemers aan de fiscale eenheid verrekend op basis van hun vennootschappelijke resultaten (II), dan tonen de afzonderlijke winst- en verliesrekeningen wel de gewenste belastinglast of –bate, echter de voorziening latente belastingen wordt hierbij tot uitdrukking gebracht bij het hoofd van de fiscale eenheid en niet bij de deelnemer die de latentie veroorzaakt. De afzonderlijke balansen tonen bij variant II dan ook niet de gewenste informatie zoals geformuleerd in de uitgangspunten in paragraaf 17.3. De hierbij gewenste en noodzakelijke extra toelichting kan worden voorkomen door de keuze te laten vallen op de varianten III en IV. Deze beide varianten laten bij de respectievelijke ondernemingen een verwerking van winstbelasting zien die ook zou moeten worden gevolgd wanneer zij geen deel van een groter geheel zouden uitmaken. Het voordeel hiervan is, dat te allen tijde vergelijkende cijfers beschikbaar zijn, indien ondernemingen in de toekomst zelfstandig moeten publiceren, mochten zij, om welke reden dan ook, geen deel meer uitmaken van de fiscale eenheid, de consolidatiekring of beide. Met deze bijdrage pleit ik dan ook voor het beperken van de keuzevrijheid ten aanzien van de verrekening van winstbelasting binnen de fiscale eenheid en uitsluitend verrekening van winstbelasting met gevoegde dochters toe te staan op basis van hun fiscale resultaten (III), dan wel verrekening met dochtermaatschappijen als waren deze zelfstandig belastingplichtig (IV).

Literatuur

- Hoepen, M.A. van, 1993, Fiscale eenheid en jaarrekening, *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, 67^e jaargang, p. 325 – 334.
- Raad voor de Jaarverslaggeving, Richtlijnen voor de jaarverslaggeving, jaaredities 1998 – 2008, Stichting voor de Jaarverslaggeving, Kluwer.
- Scholten, J., 2008, Lastenverlichting, fiscale grondslagen en flexibilisering van het BV-recht, Enkele jaarrekeningtechnische aspecten, *Onderneming & Financiering*, p. 25 – 45.
- Tempelaars, J.J.M., 1985, Fiscale eenheid en de belastingen naar het resultaat in de jaarrekening, *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfshuishoudkunde*, 59^e jaargang, p. 180 – 185.
- Utteren, A.C. van, 1985, Fiscale eenheid en de belastingen naar het resultaat in de jaarrekening (een reactie), *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfshuishoudkunde*, 59^e jaargang, p. 388 – 391.
- Wel, F. van der, 1989, Fiscale eenheid, groep en jaarrekening, *Weekblad voor Fiscaal Recht*, nr. 5860, p. 337 – 346.
- Witjes, J.P.J., 2008, *Disclosure van Winstbelastingen naar de winst in de Jaarrekening, Naar een intracomptabele verwerking van de aangifte vennootschapsbelasting*, dissertatie Universiteit Leiden, A&W Uitgevers, Raalte.

